

A. I. N° - 207093.0021/22-5
AUTUADO - CRETA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTE - JUVÊNCIO RUY CARDOSO NEVES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 21/12/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0242-03/23-VD**

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS/MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando os bens/materiais são destinados ao uso, consumo e ativo permanente do estabelecimento. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/07/2022, refere-se à exigência de R\$ 145.559,50 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 006.005.001: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, maio, julho, setembro e outubro de 2017; janeiro, março, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2018; janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, março, junho a agosto, outubro a dezembro de 2020; janeiro a dezembro de 2021; janeiro a maio de 2022.

O Autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 46 a 53 do PAF. Afirma que a autuação fiscal é completamente insubsistente, conforme será exaustivamente demonstrado nas razões de defesa.

Menciona o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e diz que o mencionado Código estabeleceu o instituto da decadência nos lançamentos por homologação, por meio do qual esta se extingue em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Cita o art. 150, § 4º do CTN e afirma que, ultrapassado esse prazo de cinco anos sem que o fisco tenha se manifestado, ocorrerá a homologação tácita, extinguindo-se o crédito tributário respectivo, perdendo a Fazenda o direito de constituir/lançar qualquer diferença apurada. Sobre o tema reproduz decisões de Tribunais Superiores.

Registra que tendo sido notificado do Auto de Infração em julho de 2022, infere-se a manifesta decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 2017, eis que tais créditos estão extintos na forma do inciso V do art. 156 do CTN, que transcreveu, reproduzindo, também, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Conclui que, uma vez verificada a ocorrência da decadência, torna-se imperiosa a improcedência do Auto de Infração nesse particular em razão da perda do direito do Fisco de lançar o crédito tributário.

Prosseguindo, alega inexistência de sujeição passiva de acordo com a regra matriz do DIFAL, transcrevendo o disposto no Convênio ICMS 93/2015. Afirma que a legislação excluiu da norma o adquirente da mercadoria de outra unidade da Federação, acaso o mesmo não seja contribuinte do ICMS.

Tal norma aplica-se em sua inteireza ao caso dos autos, eis que a empresa autuada tem como atividade a prestação e serviços de terceirização de mão-de-obra, ou seja, sua atividade é voltada afeta exclusivamente à incidência do ISS, à toda evidência.

Diz que não há norma legal que enseje a responsabilidade tributária do adquirente não contribuinte de ICMS para pagamento de diferença de alíquota, o que induz à manifesta improcedência do Auto de Infração nesse particular.

Registra que o autuante identificou diversas notas fiscais relativas à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento autuado e procedeu ao lançamento do tributo como se a norma a ser aplicada nessa operação fosse tributada à alíquota de 18%.

Destaca que a Lei Complementar nº 87/96 disciplina a exação referente à diferença de alíquota nas aquisições de mercadorias oriundas de outros Estados, conforme art. 13, inciso IX, § 3º, que transcreveu.

Afirma que se deve concluir pela manifesta ilegalidade cometida pela fiscalização relativa à constituição do crédito tributário de ICMS, mediante aplicação da alíquota de 18%, haja vista que o lançamento fiscal se refere ao DIFAL e, com isso, há de ser aplicada a diferença de alíquotas para cada um dos produtos adquiridos de outra unidade da Federação, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Em vista do quanto exposto, requer:

- i. Seja declarada a decadência do direito do Estado da Bahia de constituir o crédito de ICMS para o período de janeiro a junho de 2017, tornando-se imperiosa a improcedência do Auto de Infração nesse particular.
- ii. Seja declarada a improcedência do Auto de Infração em razão da inexistência de sujeição passiva tributária do Autuado, haja vista o quanto previsto no Convênio ICMS 93/2015, que determina que o sujeito passivo da exação relativa ao DIFAL é o remetente das mercadorias quando o destinatário é não contribuinte do ICMS.
- iii. Sucessivamente e nessa ordem, caso esse Órgão Julgador entenda que não é o caso de improcedência do Auto de Infração, requer seja determinada a incidência da exação exclusivamente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, haja vista que o lançamento fiscal promoveu a constituição de crédito tributário fazendo incidir a alíquota cheia de 18% do tributo.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 67 a 70 dos autos. Quanto à preliminar de decadência, destaca que foi obedecido o que estabelece o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 e não se confirma qualquer afronta ao disposto no art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/96, o CTN, uma vez que o autuado não recolheu qualquer valor a título de ICMS diferença de alíquota nas aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento.

Conclui que é totalmente descabida a pretensão do Autuado, não merecendo acolhida na forma prevista na legislação tributária.

Quanto ao mérito, afirma que em se tratando da sua sujeição passiva, faz-se necessário ater-se aos CNAEs secundários da sua atividade econômica.

Acrescenta que além da sua condição na SEFAZ-BA de apuração do imposto através de conta corrente fiscal, que lhe permite apurar e recolher o ICMS diferença de alíquota nas aquisições interestaduais no mês seguinte à entrada no seu estabelecimento, não sendo exigido no primeiro Posto Fiscal de Divisa, se não apresentado a GNRE ou destaque por contribuinte inscrito no Estado da Bahia na condição de substituto. Diz que a pretensão do Autuado de eximir-se da condição de sujeito passivo é totalmente descabida.

Menciona que outro fato trazido à discussão é a alusão ao Convênio ICMS nº 93/2015, que trata do ICMS Diferença de Alíquotas, conforme bem define em sua Clausula primeira: *“nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada...”*.

Afirma que este não é o caso do Autuado, uma vez que se encontra cadastrado na SEFAZ-BA, na condição de contribuinte do ICMS, inclusive, apurando o imposto no regime de conta corrente fiscal.

Comenta sobre a alegação defensiva de que “o autuante identificou diversas notas fiscais relativas à aquisição de materiais para uso e consumo do estabelecimento do contribuinte e procedeu ao lançamento do tributo como se a norma a ser aplicada nessa operação fosse tributada à alíquota de 18%”.

Diz que não conseguiu entender essa alegação defensiva. O demonstrativo de fls. 10 a 19, nas suas últimas três colunas, informa detalhadamente, a forma de apuração prevista no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96. Ou seja, foi apurada a base de cálculo sobre este valor, aplicada a alíquota interna de 18% e, do valor apurado, deduzido o ICMS devido ao Estado de origem (independente de estar destacado no documento fiscal), inclusive o Autuado não faz prova de sua alegação.

Pede a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade deste Auto de Infração.

O Defendente alegou que ocorreu a decadência, mencionando o art. 150, § 4º do CTN e afirmou que, ultrapassado o prazo de cinco anos sem que o Fisco tenha se manifestado, ocorrerá a homologação tácita, extinguindo-se o crédito tributário respectivo, perdendo a Fazenda o direito de constituir/lançar qualquer diferença apurada.

Disse que tendo sido notificado do Auto de Infração em julho de 2022, infere-se a manifesta decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 2017, eis que tais créditos estão extintos na forma do inciso V do art. 156 do CTN.

O Autuante ressaltou que não se confirma qualquer afronta ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que o Autuado não recolheu qualquer valor a título de ICMS diferença de alíquota nas aquisições de bens e/ou materiais destinados a uso e/ou consumo do estabelecimento.

Conforme prevê o art. 150 do CTN, *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*.

O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento firmado no CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização no 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurada a falta de recolhimento imposto relativo à diferença de alíquotas a partir do exercício de 2017, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2022. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 18/07/2022, e o defendente tomou ciência em 25 de julho desse mesmo ano, resta evidente que não se operou a decadência.

Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, maio, julho, setembro e outubro de 2017; janeiro, março, abril, junho a setembro, novembro e dezembro de 2018; janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2019; fevereiro, março, junho a agosto, outubro a dezembro de 2020; janeiro a dezembro de 2021; janeiro a maio de 2022.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra

unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O Defendente alegou inexistência de sujeição passiva de acordo com a regra matriz do DIFAL, transcrevendo o disposto no Convênio ICMS 93/2015. Afirmou que a legislação excluiu da norma o adquirente da mercadoria de outra unidade da Federação, acaso o mesmo não seja contribuinte do ICMS.

Disse que tal norma se aplica em sua inteireza ao caso dos autos, eis que sua atividade é a prestação e serviços de terceirização de mão-de-obra, ou seja, sua atividade é afeta exclusivamente à incidência do ISS e não há norma legal que atribua responsabilidade tributária do adquirente não contribuinte de ICMS para pagamento de diferença de alíquota, o que induz à manifesta improcedência do Auto de Infração nesse particular.

Na Informação Fiscal, o Autuante citou a condição do Defendente nesta SEFAZ-BA, de apuração do imposto através de conta corrente fiscal, que lhe permite apurar e recolher o ICMS diferença de alíquota nas aquisições interestaduais no mês seguinte ao da entrada no seu estabelecimento.

Disse que a pretensão do Autuado de eximir-se da condição de sujeito passivo é totalmente descabida, uma vez que se encontra cadastrado na SEFAZ-BA, na condição de contribuinte do ICMS, inclusive, apurando o imposto no regime de conta corrente fiscal.

Conforme estabelece o art. 155, da Constituição Federal de 1988, “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”,

O inciso VII do § 2º deste mesmo artigo prevê que “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

Por outro lado, conforme previsto no art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96 (que trata do ICMS no Estado da Bahia), considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto. Portanto, o pagamento do ICMS relativo à diferença de alíquotas é previsto no art. 155, § 2º, VII, da Constituição Federal e no art. 4º, XV, e art. 17, XI, da Lei nº 7.014/96.

De acordo com as informações cadastrais constantes nesta SEFAZ-BA, o Autuado tem inscrição estadual desde 28/01/2002, tendo como atividade principal a “Locação de mão-de-obra temporária”, e como atividades secundárias: serviços de pintura de edifícios em geral, comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico, comércio atacadista de outras máquinas e equipamentos não especificados anteriormente; partes e peças, comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, comércio atacadista e varejista de outros produtos não especificados anteriormente, atividades de limpeza em prédios e em domicílios. FORMA DE PAGAMENTO: c/corrente fiscal.

Vale destacar que em relação aos contribuintes que apurem o ICMS pelo regime de conta corrente fiscal, esses contribuintes apurarão (no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em

sua escrituração fiscal), o valor correspondente à diferença de alíquotas, nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, conforme RICMS-BA/2012, art. 305, inciso III, alínea “a”.

De acordo com o levantamento fiscal, foi exigido o imposto relativo à diferença de alíquotas em relação a diversos bens/materiais considerados como de uso ou consumo do estabelecimento, a exemplo de luva látex, saco de lixo, rodo plástico, linha, token USB.

O Defendente também alegou que se deve concluir pela manifesta ilegalidade cometida pela fiscalização relativa à constituição do crédito tributário de ICMS mediante aplicação da alíquota de 18%, haja vista que o lançamento fiscal se refere ao DIFAL e, com isso, há de ser aplicada a diferença de alíquotas para cada um dos produtos adquiridos de outra unidade da Federação, nos termos do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Analisando o levantamento fiscal (fls. 10 a 19 do PAF), constata-se que foi efetuado o cálculo do imposto exigido, aplicando-se a alíquota de 18% sobre a base de cálculo e deduzindo-se o crédito do imposto, de acordo com o documento fiscal.

O Autuante informou que foi efetuada a apuração conforme previsto no art. 17, inciso XI da Lei nº 7.014/96. Ou seja, foi apurada a base de cálculo e sobre este valor, aplicada a alíquota interna de 18% e, do valor apurado, deduzido o ICMS devido ao Estado de origem.

Observe que ao serem transportados os valores apurados para o demonstrativo de débito (fls. 01/02), por uma limitação técnica do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesse demonstrativo será sempre 18%. Ou seja, a indicação da alíquota de 18% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, por imposição do no Sistema de Lavratura do Crédito Tributário, utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, não onerou o sujeito passivo, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o referido demonstrativo de débito.

Dessa forma, não acato as alegações defensivas e concluo pela subsistência do presente lançamento, considerando que nos moldes como foi apurada e descrita a infração, é correta a acusação fiscal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207093.0021/22-5**, lavrado contra **CRETA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 145.559,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “F”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA